فجوة التوقعات
في بيئة التدقيق الفلسطينية
(دراسة ميدانية)

د. رائد إبراهيم السعد*

* مشرف اكاديمي متفرغ، منطقة طولكرم التعليمية، جامعة القدس المفتوحة / فلسطين.

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى اختبار وجود فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية وتحديد أسبابها، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وتقديم التوصيات الضرورية لجسر هذه الفجوة. ولأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، صممت استبانة وزعت على عينة من المدققين والمديرين الماليين، حيث اشتملت الاستبانة على مجموعة من الأسئلة لاختبار مدى وجود فجوة في توقعات كلا الطرفين وتصوراتهم حول مسؤوليات مدققي الحسابات، ومدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ) من وجهة نظرهم، وكذلك الأنشطة التي من شأنها أن تضعف من استقلالية مدقق الحسابات. وقد استخدمت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت) لمجموعتين مستقلتين Independent T- test في عملية التحليل.

لقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك فروقات بسيطة بين متوسط إجابات المدققين والمديرين الماليين فيما يتعلق بمسؤوليات مدقق الحسابات والأنشطة التي قد تعرض استقلالية المدقق للضرر في حال ممارسته لها، وأن غالبيتها ليست ذات دلالة إحصائية. ولكن النتائج أظهرت أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي الحسابات والمديرين الماليين حول مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ). بناء على الاستنتاجات السابقة، فان الباحث يوصي بضرورة أن تتحمل جمعية مدققي الحسابات مسؤولية تثقيف المجتمع بطبيعة مهنة التدقيق وأهدافها، وتوضيح نطاق مسؤوليات المدققين ودورهم ومتابعة تطبيق الأنظمة والمعايير المهنية.

Abstract

This research aims at examining the existence of an audit expectation gap in Palestine and its causes from the point of view of auditors and financial managers of the listed corporations in the Palestinian Stock Market and to submit the necessary recommendations to bridge this gap. To achieve that, a questionnaire was distributed to a sample of auditors and financial managers. The questionnaire contained statements regarding three aspects of audit: auditor responsibilities, means of unqualified audit report, and activities that impair auditor independence. Statistical means, standard deviations, and independent t-test were used to analyze data. Results showed that there are simple differences between the means of the two groups' responses regarding auditor responsibilities and activities impairing auditor independence, while there are significant differences between the mean responses of the two groups' responses regarding the means of unqualified audit report. Finally the researcher recommends that the Palestinian Association of Certified Accountants have to educate the society about the nature and purposes of the audit profession and to explain the audit's role and scope, the auditor's responsibilities and their role in following up and implementing rules and professional standards.

المقدمة

ظهر مفهوم فجوة التوقعات في مهنة التدقيق في سبعينيات القرن الماضي عندما عرّفها (Liggio ، ١٩٧٤) بأنها الفرق بين مستوى أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة، وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى.

لقد تناولت العديد من الدراسات في أدبيات تدقيق الحسابات، وعلى مدار العقدين الماضيين طبيعة فجوة التوقعات ونطاقها في مهنة التدقيق بين المدققين من جهة، وبين الأطراف المتعددة المستفيدة من خدمات التدقيق من جهة أخرى، وقد أظهرت هذه الدراسات وجود مثل هذه الفجوة، وذلك بخصوص العديد من القضايا المرتبطة بالمهنة، وبعمل المدققين، كطبيعة عمل المهنة، وأهدافها، وتنظيمها، ونتائجها، ومسؤوليات المدققين، واستقلاليتهم، ومدلولات التقارير المعدة من طرفهم.

لقد تعرضت مهنة التدقيق للعديد من الانتقادات، وخاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى (انرون وورلد كوم)، إذ بعد انهيار أي من الشركات وفشلها يشار فورا بإصبع الاتهام إلى المدققين (Teo and Phillip ، ٢٠٠٥). لذا فقد أصبحت المهنة وخدماتها مثار جدل، وأثير العديد من التساؤلات حول جدواها ومنفعتها، إذ أصبح المجتمع ينظر إلى المهنة على أنها عاجزة عن القيام بدورها الاساس في خدمة المجتمع وتلبية احتياجاته ومقابلة توقعاته، ويعتقد البعض أن المهنة قد تغاضت عن الكثير من مسؤولياتها، وتهربت من واجباتها تفاديا لتحمل المسؤوليات الجسام الملقاة على عاتقها (Sikka et al ، ١٩٩٢).

يعتقد مستخدمو القوائم المالية أن عملية التدقيق تعطي تأكيدا مطلقا بأن القوائم المالية خالية من التحريفات سواء الناتجة عن الأخطاء أو الناتجة عن الغش، إلا أن المهنة رفضت ذلك وأكدت أنها تقوم بتصميم إجراءاتها لتتمكن من تقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وأن الهدف الاساس لوظيفة التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول صدق القوائم المالية وعدالتها (Epstein and Geiger ، ١٩٩٤). كذلك هناك سوء فهم من قبل مستخدمي القوائم المالية للعديد من العبارات المستخدمة في تقرير التدقيق، فعلى سبيل المثال ما يتعلق بعبارة " صدق القوائم المالية وعدالتها " إذ يعتقد البعض أنها تعني خلو القوائم المالية من التحريفات كافة وأن الوضع المالي للشركة سليم، وأن الشركة مستمرة في أداء نشاطاتها في المستقبل، وهذا أيضا ما رفضته المهنة معتبرة أن عبارة الصدق والعدالة تعني أن القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (McGee ، ١٩٩١).

كذلك ينظر مستخدمو القوائم المالية إلى أن المدققين يعملون في بيئة مليئة بالمصالح الاقتصادية، وهذا مما يضعف استقلاليتهم، ويثير الشكوك حول مصداقية تقاريرهم، ويمس بسمعة المهنة والمهنيين(Best et al، ٢٠٠١).

إن كل ما سبق يشير إلى وجود سوء فهم من قبل مستخدمي القوائم المالية لأهداف وظيفة التدقيق، ومدلولات المصطلحات المستخدمة في تقارير التدقيق، ومسؤوليات المدقق واستقلاليته، وهذا هو السبب الرئيس وراء ظهور ما يسمى بفجوة التوقعات.

لقد أدركت مهنة التدقيق أنه لا يمكن التغاضي عن هذه الفجوة، إذ بدأت تلقي بظلالها السلبية على المهنة والمهنيين، مما قد يؤدي إلى أن تفقد المهنة أهميتها ودورها الاجتماعي. لذلك حاولت المهنة وبشتى الوسائل الحد من هذه الفجوة، فعمدت إلى تعليم المجتمع وتثقيفه بطبيعة وظيفة التدقيق ودورها استنادا إلى الافتراض الضمني أن سبب هذه الفجوة هو جهل المجتمع، وسوء فهمه لمهنة التدقيق، فقامت بإصدار النشرات الفنية، وإجراء بعض التعديلات في صياغة تقرير التدقيق، وقامت أيضا بإصدار معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني من أجل تحسين كفاءة أداء المدققين، وتعزيز استقلاليتهم، وذلك على اعتبار أن المدققين يتحملون أيضا جزءا من أسباب هذه الفجوة (Humphrey et al، ١٩٩٣). وبالرغم من ذلك ما زالت الفجوة قائمة، ويعتقد البعض أنه لا يمكن إلغاء هذه الفجوة بالكامل، ولكن لا بد من اتخاذ إجراءات إضافية من أجل الحد من هذه الفجوة، وتضييقها إلى أدنى مستوى ممكن ((Giacomino، ١٩٩٤).

تعريف فجوة التوقعات

ورد في العديد من الدراسات تعريفات مختلفة للفجوة من حيث الشكل، ولكنها متقاربة إلى حد ما من حيث المضمون، ومن أهمها:

- تعرف فجوة التوقعات أنها الفرق بين مستوى أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة، وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى (Liggio، ١٩٧٤).
- تعرف فجوة التوقعات أنها الفرق بين ما يعتقد الجمهور ومستخدمو البيانات المالية بأن المدققين مسؤولون عن تحقيقه، وما يتصوره المدققون عن المسؤوليات التي يتحملونها (Guy and Sullivan، ١٩٨٨).
- تعرف فجوة التوقعات أنها فجوة الجهل، وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق (Hatherly et al .، ١٩٩١).

لقد وضعت (Porter ، ١٩٩٣) في دراستها لفجوة التوقعات في نيوزيلندا هيكلا لفجوة التوقعات بينت من خلاله العناصر الأساسية لتلك الفجوة، وهي :

- **فجوة المعقولية** : ويسميها بعضهم فجوة الجهل، وهي الفجوة بين ما يتوقع المجتمع من المدققين أن يحققوه، وبين ما يتوقع المدققون أنهم يستطيعون إنجازه بشكل معقول .
- **فجوة الأداء** : وهي الفجوة بين ما يتوقع المجتمع من المدققين إنجازه بشكل معقول وبين ما يتصور المدققون إنجازه، ويمكن تقسيم فجوة الأداء إلى قسمين، هما :
- **عجز المعايير** : وهي الفجوة بين الواجبات والمسؤوليات التي من المتوقع أن المدقق يستطيع إنجازها بشكل معقول، وبين واجبات المدقق ومسؤولياته الحالية كما عرفتها معايير التدقيق .
- **عجز الأداء** : وهي الفجوة بين معايير الأداء المتوقعة لواجبات المدققين ومسؤولياتهم الحالية، وبين أداء المدققين كما يتصوره المجتمع .

أسباب ظهور الفجوة

لقد ورد في الأدبيات المتعلقة بفجوة التوقعات أن الأسباب الرئيسة لهذه الفجوة تتكون مما يأتي (ذنيبات، ٢٠٠٣) :

- التوقعات المتعددة لمختلف فئات مستخدمي البيانات المالية بخصوص طبيعة التدقيق، وأهدافه، ومسؤوليات المدققين، ومعايير التدقيق، والاستقلالية، وتقرير المدقق .
- التصورات المختلفة حول الأداء الفعلي لمدققي الحسابات .
- إن تصورات وتوقعات الفئات المختلفة بعضها معقول، وبعضها غير معقول .
- عدم كفاية الأداء الفعلي للمدققين .
- إن التوقعات المختلفة المرتبطة برغبات أصحاب هذه التوقعات، وهذه الرغبات قد تكون واقعية أو غير واقعية .

سبل تضييق فجوة التوقعات

لقد أشارت الدراسات المختلفة والمتعلقة بفجوة التوقعات إلى العديد من السبل والوسائل التي يمكن من خلالها تضييق فجوة التوقعات، وذلك للحد من آثارها السلبية على مهنة التدقيق والمجتمع، ويمكن إجمال هذه السبل والوسائل بما يأتي ***(Sikka et al, 1992, Humphrey et al, 1993):***

- زيادة فعالية الاتصال والإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع والرسائل التي تحملها تقارير المدققين.
- تدعيم حياد المدقق واستقلاله.
- توسيع مجال مسؤوليات المدقق.
- التقييم الخارجي لأداء المدققين (مراجعة النظير).

مشكلة الدراسة وأهدافها

لقد أظهرت العديد من الدراسات حول مهنة التدقيق في مختلف دول العالم أن هناك فجوة في التوقعات بين مدققي الحسابات، ومعدي القوائم المالية ومستخدميها بخصوص العديد من القضايا الأساسية المرتبطة بمهنة التدقيق، وأظهرت هذه الدراسات مسببات هذه الفجوة وانعكاساتها السلبية على المهنة والمهنيين، واقترحت العديد من الحلول للحد من هذه الفجوة وتضييقها. لذلك فإن مشكلة وأهداف هذه الدراسة تتمثل في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- هل هناك فجوة توقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية؟
- ما هي أسباب وجود هذه الفجوة؟
- ما هي الحلول الكفيلة بالحد من هذه الفجوة؟

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية تصورات وتوقعات كل من المدققين ومعدي ومستخدمي القوائم المالية وضوحها وتوافقها حول مختلف الجوانب المتعلقة بمهنة التدقيق، وطبيعة عملها، وأهدافها، ونتائجها، ومسؤوليات المدققين، واستقلاليتهم، ومدلولات التقارير المختلفة الصادرة عنهم، لما لهذا الوضوح والتوافق من أثر إيجابي على المدققين، وسمعة المهنة، واستقرارها، حتى يتسنى لها القيام بواجباتها على أكمل وجه، وكذلك على مستخدمي تقرير مدقق الحسابات، وعلى المجتمع الاقتصادي بشكل عام.

الدراسات السابقة

لاقت فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، وعلى مدى العقدين الماضيين اهتماما كبيرا من قبل الباحثين سواء من حيث تحديد معالم هذه الفجوة، والتحقق من وجودها، ودراسة أسبابها، واقتراح الحلول الرامية لجسرها، وذلك من خلال استقصاء آراء مختلف الأطراف المعنية. فقد

أجريت العديد من الدراسات بهدف التحقق من وجود هذه الظاهرة في بيئة مهنة التدقيق في العديد من الدول، ومن هذه الدراسات:

- أجرى (Hatherly and Skuse، ١٩٩١) دراسة هدفت إلى معرفة أثر تبني تقرير مدقق الحسابات المطول في بريطانيا على تضييق فجوة التوقعات، وتصحيح الفهم الخاطئ لعملية التدقيق ودور المدقق، حيث قام الباحثان بإجراء دراسة تجريبية على ١٤٠ من طلبة الدراسات العليا في العلوم الإدارية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن التقرير المطول أدى إلى تغيير إدراك الطلبة لعملية التدقيق ودور المدقق، ولكن الدراسة أشارت أيضا إلى وجود قضايا مهمة لم تعالج في التقرير المطول، وأن العبارات المضافة للتقرير يمكن أن تؤدي إلى نتائج سلبية خاصة فيما يتعلق بفجوة الأداء، والتوقعات اللامعقولة لمستخدمي التقرير.

- قام (Humphrey et al.، ١٩٩٣) بإجراء دراسة نقدية تناولت ظاهرة فجوة التوقعات في بريطانيا حيث أشار الباحثون إلى أن فجوة التوقعات هي ظاهرة قديمة ومستمرة، وأن محاولات المهنة لمعالجة هذه الفجوة جاءت متوافقة مع مصالحها الذاتية، ومصالح أعضائها دون النظر إلى مصالح الأطراف الأخرى، حيث بيّنت الدراسة أن المهنة قد اعتمدت إستراتيجيتين أساسيتين للحد من الفجوة، وهما: الإستراتيجية الدفاعية، التي ركزت من خلالها على تعليم المجتمع وتثقيفه مفترضة أن سبب وجود هذه الفجوة يعود إلى جهل مستخدمي القوائم المالية وسوء فهمهم لطبيعة وظيفة التدقيق وأهدافه، والإستراتيجية البنّاءة، التي ركزت من خلاها على إجراء بعض التعديلات في إجراءات التدقيق في محاولة منها لإظهار رغبة المهنة في الاستجابة لتوقعات المجتمع وتلبية رغباته.

- أجرت (Porter، ١٩٩٣) دراسة للتحقق من أسباب وجود فجوة التوقعات في نيوزيلندا حيث اعتمدت الاستبانة للتعرف على تصورات المدققين، والعديد من مستخدمي البيانات المالية حول واجبات المدققين، وقد توصلت الدراسة إلى وجود نقص في المعرفة المتعلقة بواجبات المدققين الذي اعتبرته الباحثة سببا رئيسا في وجود فجوة التوقعات. كما أن هذه الدراسة حددت مكونين لهذه الفجوة، وهما: فجوة المعقولية، التي تعود إلى وجود بعض التوقعات غير المعقولة من قبل مستخدمي البيانات المالية، وفجوة الأداء، الناتجة عن قصور في أداء المدققين، وعجز في معايير التدقيق.

- قام حجير (٢٠٠١) بدراسة فجوة التوقعات في الأردن بهدف التحقق من وجود هذه الفجوة بين مدققي الحسابات، وبين المستثمرين، والتعرف على العوامل المؤثرة في وجود هذه الفجوة، وتحديد الأهمية النسبية لتلك العوامل. ولأغراض تحقيق أهداف الدراسة وجّه الباحث

استبانة إلى عينة من هاتين الفئتين . وقد توصلت الدراسة إلى وجود فجوة في التوقعات بين مدققي الحسابات، وبين المستثمرين في الأردن، كما بينت الدراسة أن مستوى الأداء المهني للمدقق، وكفاءته، ودرجة استقلاليته، ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية، لها تأثير كبير على فجوة التوقعات .

- أجرى ذنيبات (٢٠٠٣) دراسة لمعرفة مدى وجود فجوة التوقعات، وبنيتها في بيئة التدقيق الأردنية، ولتحقيق هدف الدراسة صمم الباحث استبانتين وجهت الأولى لعينة من مدققي الحسابات الخارجيين، وأما الثانية فقد وجهت إلى مديري الشركات المدرجة في سوق عمان المالي، وذلك لتحديد بنية فجوة التوقعات في الأردن من وجهة نظر المدققين ومديري الشركات المساهمة العامة، وقد أظهرت الدراسة أن هناك فروقات جوهرية بين آراء مدققي الحسابات ومديري الشركات فيما يتعلق بتحديد بعض الواجبات الحالية للمدققين، وبعض الواجبات التي يمكن أن يتحملها المدققون، وكذلك فيما يتعلق بتقييم أداء المدققين لبعض الواجبات، وقد بيّنت الدراسة أيضا أن هناك توقعات معقولة، وأخرى غير معقولة لكل من المدققين ومديري الشركات، وأن هناك دلائل على وجود ما يسمى فجوة الجهل التي تتعلق بالتوقعات غير المعقولة، وفجوة الأداء التي تتعلق بالعجز في أداء المدققين، والعجز في معايير التدقيق التي بيّنت واجبات المدققين الحالية .

- أجرى العنقري والسديري (٢٠٠٤) دراسة هدفت إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين مراجع الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، وقد استخدمت الدراسة أسلوب الاستبانة لجمع البيانات، وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدون من خدماتهم، والمديرون الماليون) . وأكد الباحثان على زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة والمعايير المهنية، ومتابعتها لتقريب ما هو كائن في الواقع العملي لما يجب أن يكون، إضافة لأهمية زيادة توعية المجتمع بدور المراجع وطبيعتها ومسؤولياتها والاهتمام بموضوع التحديات المعاصرة التي تواجه المهنة سواء في الوقت الحالي أم مستقبلا .

- أجرى (Lin and Chen، ٢٠٠٤) دراسة بهدف التحقق من وجود فجوة التوقعات في جمهورية الصين الشعبية، وقد استخدم الباحثان استبانة وجهت إلى عينة من مدققي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية، وبعد مقارنة إجابات كلا الطرفين، خلصت الدراسة إلى أن هناك فجوة في التوقعات فيما يتعلق بأهداف التدقيق وواجب المدقق في اكتشاف الغش، والتقرير عنه، واستقلالية المدقق، والتزامات المدققين تجاه الطرف الثالث (مستخدمي القوائم المالية)،

وقد ركزت هذه الدراسة على أهمية تعزيز استقلالية المدقق كوسيلة للحد من فجوة التوقعات في الصين الشعبية.

- أجرى ذنيبات (٢٠٠٤) دراسة هدفت إلى تحديد معاني فقرة الرأي في التقرير النظيف لمدقق الحسابات الخارجي، ومديري الشركات المساهمة العامة في الأردن، وتحديد الأهمية النسبية للمعاني التي اختبرت، وكذلك معرفة ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط وجهات نظر الفئتين فيما يتعلق بكل معنى. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث استبانة احتوت على (٢٢) مفهوما من المفاهيم التي يمكن أن يتصورها مستخدمو تقرير المدقق كمعان لفقرة الرأي، وجهها إلى عينة من مجتمع الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن الفروقات بين متوسط وجهتي نظر الفئتين هي فروقات بسيطة جدا، وغالبيتها ليست بذات دلالة إحصائية. كما بينت الدراسة أن أهم المفاهيم دلالة على معنى فقرة الرأي هو (التطابق مع المبادئ المحاسبية).

- أجرى (Sidani، ٢٠٠٧) دراسة بعنوان فجوة التوقعات، دليل من لبنان. هدفت الدراسة إلى تقييم إمكانية وجود فجوة التوقعات بين المحاسبين وغير المحاسبين (المحامين، مديري البنوك، والوسطاء الماليين) في لبنان. وقد استخدم الباحث استبانة وجهت إلى عينة من المحاسبين وغير المحاسبين، وقام بإجراء موازنة بين استجابات كلا الطرفين. وقد توصلت الدراسة إلى وجود ما يسمى بفجوة المعقولية، حيث تبين أن هناك فجوة بين فهم المدققين لمهنتهم مقارنة مع تصورات الآخرين. كما تبين أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين تصورات كلا الطرفين حول دور المدقق فيما يتعلق باكتشاف الغش.

فرضيات الدراسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = ٠,٠٥) بين تصورات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة، المدرجة في السوق المالي بخصوص مسؤوليات مدققي الحسابات.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = ٠,٠٥) بين تصورات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة، المدرجة في السوق المالي بخصوص مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ).

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = ٠,٠٥) بين تصورات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة، المدرجة في السوق المالي بخصوص الأنشطة، التي من شأنها أن تضعف من استقلالية المدقق عند ممارسته لها.

أسلوب الدراسة

لغايات تحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي بهدف دراسة ظاهرة فجوة التوقعات، والتحقق من وجودها، وتحديد أسبابها، وذلك باستخدام الأسلوبين الآتيتين :

- البحث المكتبي من خلال الكتب، والمقالات، والدراسات السابقة .
- البحث الميداني، ويشمل : استبانة موجهة للمدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة، المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية .

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق المعتمدة لدى جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين، والبالغ عددها (١٩١) مكتبا (دليل المدقق الفلسطيني، ٢٠٠٧)، والشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، والبالغ عددها (٣٦) شركة (الموقع الالكتروني لسوق فلسطين للأوراق المالية)، حيث إن استبانة الدراسة استهدفت المدققين والمديرين الماليين، وقد اختيرت عينة عشوائية حجمها (٥٠) مكتب تدقيق، وأخذت جميع الشركات المساهمة العامة، وذلك لصغر حجم المجتمع، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة من مدققي الحسابات (٣٣) استبانة، أي ما نسبته (٦٦٪). كما بلغ عدد الاستبانات المستردة من الشركات (٢٤) استبانة، أي ما نسبته (٦٧٪).

والجدولان (١، ٢) يظهران خصائص كل من المدققين والمديرين الماليين الذين قاموا بتعبئة الاستبانة .

الجدول (١)

سنوات الخبرة للمدققين والمديرين الماليين

عدد سنوات الخبرة	المديرين الماليين	المدققين		
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أقل من سنتين	٠	٠٪	٠	٠٪
من ٢ – ٥ سنوات	٥	٢١٪	٩	٢٧٪
أكثر من ٥ سنوات	١٩	٧٩٪	٢٤	٧٣٪
المجموع	٢٤	٣٣		

الجدول (٢)

المؤهل العلمي للمدققين والمديرين الماليين

المؤهل العلمي	المديرين الماليين	المدققين		
	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أقل من بكالوريوس	٠	٠٪	٠	٠٪
بكالوريوس	٢٠	٨٣٪	٢٦	٧٩٪
ماجستير	٤	١٧٪	٧	٢١٪
دكتوراة	٠	٠٪	٠	٠٪
المجموع	٢٤	٣٣		

أداة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها قام الباحث بتطوير استبانة مستعينا بالدراسات السابقة ومعايير التدقيق الدولية وغيرها من المراجع ذات الصلة. وقد وجهت الاستبانة نفسها إلى عينة من مدققي الحسابات المعتمدين لدى جمعية مدققي الحسابات والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

تتضمن الاستبانة (٥) أسئلة مكونة من (٤٩) فقرة وموزعة على أربعة أقسام وهي:

القسم الأول: تتضمن بيانات شخصية تتعلق بخصائص مدقق الحسابات والمدير المالي (سؤالان).

القسم الثاني: يتضمن سؤالا واحدا مكونا من (٢٣) فقرة تمثل بعض مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي، سواء أكانت تبدو منطقية أم غير منطقية.

القسم الثالث: يتضمن سؤالا واحدا مكونا من (١٣) فقرة تمثل بعض مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ)، سواء أكانت تبدو منطقية أم غير منطقية.

القسم الرابع: يتضمن سؤالا واحدا مكونا من (١١) فقرة تمثل بعض الأنشطة المتوقع لها أن تؤثر سلبا في استقلالية مدقق الحسابات، سواء أكانت تبدو منطقية أم غير منطقية.

وقد صممت الأقسام الثلاثة الأخيرة من الاستبانة بحيث تكون الإجابة: غير موافق، لا أدري، موافق، وقد أعطيت القيم (١ ، ٢ ، ٣) على التوالي.

صدق المقياس وثباته

لغرض اختبار صدق أداة الدراسة عرضت الاستبانة على خمسة من المحكمين منهم ثلاثة من أساتذة المحاسبة في الجامعات الفلسطينية ومدقق حسابات ومدير مالي، وقد قدّموا العديد من التوصيات التي أخذ بها، وأجريت التعديلات المطلوبة بناء على ذلك. وكذلك اختبر ثبات المقياس باستخدام معادلة (كرونباخ ألفا) عن طريق حساب معامل الإتساق الداخلي للأداة وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وقد تبين أن معامل الثبات الخاص بإجابات المدققين عن الاستبانة الموجهة لهم تساوي (٨٨٪)، وأن معامل الثبات الخاص بإجابات المديرين الماليين عن الاستبانة الموجهة لهم يساوي (٨١٪)، وهذه المعاملات تعد جيدة.

التحليل الإحصائي

لأغراض تحليل البيانات استخدم البرنامج الإحصائي (SPSS)، واستخدمت الاختبارات الإحصائية الآتية:

التحليل الإحصائي الوصفي (التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري)، واختبار (T-test Independent) بغرض تحديد ما إذا كانت هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين تصورات كل من المدققين ومديري الشركات المساهمة العامة حول بعض القضايا المرتبطة بمهنة التدقيق.

عرض النتائج وتحليلها

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = ٠,٠٥) بين تصورات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي بخصوص مسؤوليات مدققي الحسابات.

الجدول (٣)
متوسط إجابات مدققي الحسابات والمديرين الماليين فيما يتعلق بمسؤوليات مدققي الحسابات

الرقم	المسؤوليات	متوسط آراء المدققين	الانحراف المعياري	متوسط آراء المديرين الماليين	الانحراف المعياري	T Value	Significance P–Value
١	مسك السجلات المحاسبية لمنشأة العميل.	١,٦٧	٠,٦٩٢	١,٧٥	٠,٦٧٦	٠,٤٥٣	٠,٦٥٢
٢	إعداد القوائم المالية لمنشأة العميل.	١,٣٦	٠,٦٩٩	١,٧١	٠,٧٥١	١,٧٨٢	٠,٠٨٠
٣	تقييم مدى مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية.	٢,٥٢	٠,٦٦٧	٢,٢١	٠,٧٧٩	١,٥٩٧	٠,١١٦
٤	تقييم مدى صدق وعدالة القوائم المالية.	٢,٧٩	٠,٥٤٥	٢,٧١	٠,٦٩٠	٠,٤٨٦	٠,٦٢٩
٥	فحص مدى التزام العميل بمعايير المحاسبة الدولية (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).	٢,٧٣	٠,٦٧٤	٢,٤٢	٠,٧٧٦	١,٦١٢	٠,١١٣
٦	فحص التقديرات المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية.	٢,٥٥	٠,٧١١	٢,٤٦	٠,٧٢١	٠,٤٥٤	٠,٦٥٢
٧	تقييم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المنشأة ونجاعتها	٢,٤٢	٠,٨٣٠	١,٤٦	٠,٧٧٩	٤,٤٤٩	٠,٠٠٠*
٨	فحص مدى التزام العميل بالتشريعات والقوانين المحلية.	٢,٦٤	٠,٦٥٣	٢,٤٢	٠,٧١٧	١,٢٠٣	٠,٢٣٤
٩	اكتشاف جميع أنواع الأخطاء و الغش في المنشأة.	١,٤٥	٠,٧١١	٢,٣٨	٠,٧٧٠	٤,٦٦١	٠,٠٠٠*
١٠	اكتشاف الغش والخطأ الماديين.	٢,٥٢	٠,٦١٩	٢,٢١	٠,٨٨٤	١,٥٤٣	٠,١٢٨
١١	اكتشاف التصرفات غير القانونية لإدارة المنشأة التي تؤثر على الحسابات.	٢,٢٤	٠,٨٣٠	٢,٤٢	٠,٧١٧	٠,٨٢٧	٠,٤١٢
١٢	الإفصاح في تقريره عن جميع أنواع الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية المكتشفة.	١,٧٦	٠,٧٥١	١,٩٦	٠,٨٠٦	٠,٩٦٦	٠,٣٣٨

١٣	منع الغش .	١,٣٩	٠,٦٥٩	٢,٢٩	٠,٦٩٠	٤,٩٨٠	٠,٠٠٠*
١٤	تحرير القوائم المالية من الأخطاء المادية والغش والتصرفات غير القانونية .	١,٨٨	٠,٨٢٠	٢,٠٨	٠,٨٨١	٠,٩٠١	٠,٣٧١
١٥	التقرير عن غش الإدارة و الموظفين وتصرفاتهم غير القانونية إلى السلطات التشريعية .	١,٥٥	٠,٧١١	١,٨٣	٠,٨١٦	١,٤١٨	٠,١٦٢
١٦	ممارسة درجة معقولة من الشك المهني لتحقيق الضمان المناسب بأن الأخطاء المادية أو الأمور الشاذة سوف تكتشف .	٢,٥٥	٠,٧٥٤	٢,٢١	٠,٨٨٤	١,٥٥٠	٠,١٢٧
١٧	بذل العناية المهنية المعقولة في تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وتنفيذها .	٢,٨٢	٠,٣٩٢	٢,٥٨	٠,٧١٧	١,٥٨٧	٠,١١٨
١٨	فحص أنظمة الرقابة الداخلية كافة .	١,٩٧	٠,٨٨٣	٢,٥٠	٠,٧٨٠	٢,٣٤٨	٠,٠٢٢*
١٩	ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل .	١,٦٤	٠,٧٨٣	٢,٣٣	٠,٨٦٨	٣,١٦٩	٠,٠٠٢*
٢٠	الإفصاح في تقريره عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية .	١,٥٢	٠,٧٥٥	١,٧٩	٠,٧٢١	١,٣٩١	٠,١٧٠
٢١	التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية إلى إدارة المنشأة .	٢,٧٠	٠,٥٨٥	٢,٧١	٠,٦٩٠	٠,٠٦٧	٠,٩٤٧
٢٢	فحص إمكانية استمرار منشأة العميل في المستقبل .	٢,٤٨	٠,٧٩٥	١,٩٦	٠,٩٠٨	٢,٣٢٥	٠,٠٢٤*
٢٣	الإفصاح في تقريره عن الأسباب التي تدعوه للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل .	٢,٧٠	٠,٦٣٧	١,٩٦	٠,٩٠٨	٣,٦١٤	٠,٠٠١*
	الدرجة الكلية	٢,١٧	٠,١٣٧	٢,١٩	٠,١١٦	٠,٦٤٨	٠,٥١٩

* دال عند مستوى المعنوية (α = ٠,٠٥)

يظهر من خلال الجدول (٣) لاختبار T-test Independent وجود فروقات بين متوسط إجابات مدققي الحسابات، ومتوسط إجابات المديرين الماليين حول تصوراتهم فيما يتعلق بمسؤوليات مدقق الحسابات، ومن الواضح أن هذه الفروقات باستثناء ما يتعلق ببعض

المسؤوليات (تقييم كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في المنشأة، اكتشاف جميع أنواع الأخطاء و الغش في المنشأة، منع الغش، فحص أنظمة الرقابة الداخلية كافة، ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، فحص إمكانية استمرار منشأة العميل في المستقبل، الإفصاح في تقريره عن الأسباب التي تدعوه للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل)، هذه الفروقات ليست ذات دلالة إحصائية، حيث إن قيمة (sig) المتعلقة بجميع هذه المسؤوليات هي أعلى من (٠,٠٥) (وهو مستوى الدلالة المطلوب). وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بهذه المسؤوليات ورفض الفرضية البديلة. أما فيما يتعلق بباقي المسؤوليات المذكورة أعلاه فنلاحظ أن قيم sig لها (٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠، ٠,٠٢٢، ٠,٠٠٢، ٠,٠٢٤، ٠,٠٠١) على التوالي، وهذه القيم أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تصورات كل من المدققين والمديرين الماليين بخصوص مسؤوليات مدققي الحسابات. وقد اختبرت الفروقات بين متوسط إجابات المدققين ومتوسط إجابات المديرين الماليين فيما يتعلق بجميع المسؤوليات مرة واحدة، حيث تبين أن متوسط إجابات المدققين يساوي (٢,١٧)، ومتوسط إجابات المديرين الماليين (٢,١٩)، وقيمة sig تساوي (٠,٥١٩)، وهي أعلى من (٠,٠٥) مما يعني قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة، والتوصل إلى نتيجة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تصورات كل من المدققين والمديرين الماليين بخصوص مسؤوليات مدققي الحسابات.

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = ٠,٠٥) بين تصورات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي بخصوص مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ).

الجدول (٤)
متوسط إجابات مدققي الحسابات والمديرين الماليين فيما يتعلق بمدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ)

الرقم	المدلول	متوسط آراء المدققين	الانحراف المعياري	متوسط آراء المديرين الماليين	الانحراف المعياري	T Value	Significance P-Value
١	القوائم المالية صحيحة ودقيقة .	١,٨٥	٠,٧٩٥	٢,٥٤	٠,٥٠٩	٣,٧٤٤	٠,٠٠٠*
٢	القوائم المالية صادقة وعادلة .	٢,٧٦	٠,٥٦١	٢,٣٨	٠,٩٢٤	١,٩٤١	٠,٠٥٧
٣	القوائم المالية خالية من جميع أنواع الغش والأخطاء .	١,٥٢	٠,٦٦٧	٢,٦٣	٠,٤٩٥	٦,٨٨٣	٠,٠٠٠*
٤	القوائم المالية خالية من الغش والأخطاء المادية .	٢,٧٣	٠,٤٧٦	٢,٤٢	٠,٧١٧	١,٦٧٢	٠,١٠٠
٥	المنشأة لم تقم بعمليات غير قانونية .	٢,٤٨	٠,٧١٢	٢,٣٨	٠,٧١١	٠,٥٧٥	٠,٥٦٧
٦	القوائم المالية أعدت وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية) .	٢,٩١	٠,٢٩٢	٢,٨٨	٠,٣٣٨	٠,٤٠٧	٠,٦٨٥
٧	البيانات المالية موضوعية وخالية من التحيز .	٢,٥٥	٠,٧٥٤	٢,٦٧	٠,٤٨٢	٠,٦٩١	٠,٤٩٢
٨	البيانات المالية موثوقة ، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .	٢,٦٧	٠,٦٤٥	٢,٧٩	٠,٤١٥	٠,٨٣١	٠,٤١٠
٩	أجريت عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية .	٢,٦٧	٠,٥٩٥	٢,٢٥	٠,٩٤٤	٢,٠٤٢	٠,٠٤٦*
١٠	ضمان مطلق بأن المنشأة مستمرة في المستقبل .	١,٦٤	٠,٦٩٩	١,٧١	٠,٨٥٩	٠,٣٤٨	٠,٧٢٩
١١	المركز المالي ونتائج الأعمال لن تتضرر في المستقبل .	١,٤٨	٠,٦١٩	١,٨٨	٠,٧٩٧	٢,٠٨١	٠,٠٤٢*
١٢	التقديرات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية صحيحة .	٢,٥٥	٠,٧٥٤	٢,٧٩	٠,٤١٥	١,٤٤٧	٠,١٥٤
١٣	نظام الرقابة الداخلية قوي وفعّال .	٢,٢٤	٠,٩٠٢	٢,٦٣	٠,٥٧٦	١,٨٢٢	٠,٠٧٤
	الدرجة الكلية	٢,٣١	٠,١٧٤	٢,٤٦	٠,٢٨٢	٢,٤٩٥	٠,٠١٦*

* دال عند مستوى المعنوية (α = ٠,٠٥)

يظهر من خلال الجدول (٤) لاختبار (T-test Independent) وجود فروقات بين متوسط إجابات مدققي الحسابات، ومتوسط إجابات المديرين الماليين حول تصوراتهم فيما يتعلق بمدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ)، ومن الواضح أن هذه الفروقات باستثناء ما يتعلق ببعض المدلولات (القوائم المالية صحيحة ودقيقة، القوائم المالية خالية من جميع أنواع الغش والأخطاء، أجريت عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، المركز المالي ونتائج الأعمال لن تتضرر في المستقبل) ليست ذات دلالة إحصائية، حيث إن قيمة (sig) المتعلقة بجميع هذه المدلولات هي أعلى من (٠,٠٥) (وهو مستوى الدلالة المطلوب). وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بهذه المدلولات ورفض الفرضية البديلة. أما فيما يتعلق بباقي المدلولات المذكورة أعلاه، فنلاحظ أن قيم (sig) لها (٠,٠٠٠، ٠,٠٠٠، ٠,٠٤٦، ٠,٠٤٢) على التوالي، وهذه القيم أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تصورات كل من المدققين والمديرين الماليين فيما يتعلق بمدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ). وقد اختبرت الفروقات بين متوسط إجابات المدققين ومتوسط إجابات المديرين الماليين فيما يتعلق بجميع المدلولات مرة واحدة، حيث تبين أن متوسط إجابات المدققين يساوي (٢,٣١) ومتوسط إجابات المديرين الماليين يساوي (٢,٤٣) وقيمة (sig) تساوي (٠,٠٤٧) وهي أقل من (٠,٠٥) مما يعني رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة والتوصل إلى نتيجة أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تصورات كل من المدققين والمديرين الماليين بخصوص مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ).

الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = ٠,٠٥) بين تصورات المدققين الخارجيين والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي بخصوص الأنشطة التي من شأنها أن تضعف من استقلالية المدقق عند ممارسته لها.

الجدول (٥)
متوسط إجابات مدققي الحسابات والمديرين الماليين
فيما يتعلق بالأنشطة التي تضعف من استقلالية مدقق الحسابات عند ممارسته لها

الرقم	النشاط	متوسط آراء المدققين	الانحراف المعياري	متوسط آراء المديرين الماليين	الانحراف المعياري	T Value	Significance P-Value
١	مسك السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية لمنشأة العميل .	٢,٥٥	٠,٧١١	٢,٦٣	٠,٦٤٧	٠,٤٣٣	٠,٦٦٧
٢	تصميم أنظمة المعلومات المالية لمنشأة العميل وتنفيذها .	١,٦٧	٠,٧٣٦	٢,٠٤	٠,٩٠٨	١,٧٢١	٠,٠٩١
٣	تقديم خدمات تقييم المشاريع لدى منشأة العميل .	١,٥٨	٠,٧٠٨	١,٧٩	٠,٨٣٣	١,٠٥٥	٠,٢٩٦
٤	تقديم خدمات التدقيق الداخلي لمنشأة العميل .	٢,٤٢	٠,٧٥١	٢,٥٨	٠,٧١٧	٠,٨٠٤	٠,٤٢٥
٥	العمل بوظيفة إدارية لدى منشأة العميل .	٢,٧٣	٠,٦٢٦	٢,٥٨	٠,٧٧٦	٠,٧٧٥	٠,٤٤٢
٦	العمل وسيطاً مالياً أو مستشاراً استثمارياً لدى منشأة العميل .	١,٩٤	٠,٨٦٤	٢,٢١	٠,٨٣٣	١,١٧٨	٠,٢٤٤
٧	تقديم خدمات قانونية لمنشأة العميل .	١,٦٤	٠,٧٨٣	١,٨٨	٠,٩٠٠	١,٠٦٧	٠,٢٩١
٨	تقديم خدمات ضريبية لمنشأة العميل .	١,٦٤	٠,٨٢٢	١,٣٣	٠,٥٦٥	١,٥٥٦	٠,١٢٥
٩	قبول الهدايا من العميل .	٢,٣٩	٠,٧٨٨	٢,٤٢	٠,٧٧٦	٠,١٠٨	٠,٩١٤
١٠	تعزيز العلاقات الاجتماعية مع إدارة منشأة العميل .	٢,١٥	٠,٧١٢	٢,٠٠	٠,٧٨٠	٠,٧٦٢	٠,٤٥٠
١١	شراء أسهم في شركة العميل .	٢,٣٦	٠,٦٩٩	٢,٢٥	٠,٨٩٧	٠,٥٣٨	٠,٥٩٣
	الدرجة الكلية	٢,١٠	٠,٢٧٩	٢,١٦	٠,٢٧٤	٠,٧٩٢	٠,٤٣٢

يظهر من خلال الجدول (٥) لاختبار (T-test Independent) عدم وجود أية فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي الحسابات ومتوسط إجابات المديرين الماليين حول تصوراتهم فيما يتعلق بالأنشطة التي من شأنها أن تضعف من استقلالية المدقق عند ممارسته لها ، حيث إن قيمة (sig) المتعلقة بجميع هذه الأنشطة هي أعلى من (٠,٠٥) (وهو مستوى الدلالة المطلوب) . وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بهذه الأنشطة ،

ورفض الفرضية البديلة. وقد اختبرت الفروقات بين متوسط إجابات المدققين ومتوسط إجابات المديرين الماليين فيما يتعلق بجميع الأنشطة مرة واحدة، حيث تبين أن متوسط إجابات المدققين يساوي (٢,١٠) ومتوسط إجابات المديرين الماليين يساوي (٢,١٦) وقيمة (sig) تساوي (٠,٤٣٢) وهي أعلى من (٠,٠٥) مما يعني قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة، والتوصل إلى نتيجة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تصورات كل من المدققين، والمديرين الماليين بخصوص الأنشطة التي من شأنها أن تضعف من استقلالية المدقق عند ممارسته لها.

مناقشة النتائج

بعد دراسة النتائج الإحصائية المتعلقة بفقرات الاستبانة الموزعة على مدققي الحسابات والمديرين الماليين لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تبين لنا ما يأتي:

١- توجد سبع من المسؤوليات المذكورة في الاستبانة فيها فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي الحسابات، ومتوسط إجابات المديرين الماليين، حيث إن قيمة (sig) أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بهذه المسؤوليات وقبول الفرضية البديلة، وهذه المسؤوليات هي:

- تقويم كفاءة العمليات التشغيلية في المنشأة ونجاعتها.
- اكتشاف جميع أنواع الأخطاء و الغش في المنشأة.
- منع الغش.
- فحص أنظمة الرقابة الداخلية كافة.
- ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل.
- فحص إمكانية استمرار منشأة العميل في المستقبل.
- الإفصاح في تقريره عن الأسباب التي تدعوه للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل.

نستنتج من ذلك أن هناك نوعاً من الجهل بمسؤوليات مدققي الحسابات من قبل المديرين الماليين، ونلاحظ أيضا أن هناك توقعات غير معقولة، إذ يعتقد المديرون الماليون أن من مسؤوليات المدقق اكتشاف جميع أنواع الأخطاء والغش في المنشأة، وكذلك فحص كافة أنظمة الرقابة الداخلية وضمان سلامتها، وفي الوقت نفسه يعتقدون أن المدقق غير مسؤول عن

فحص إمكانية استمرارية المنشأة في المستقبل، والإفصاح عن أية شكوك في قدرة المنشأة على الاستمرار في تقريره. وهذا يتفق مع ما توصلت إليه كثير من الدراسات السابقة، (ذنيبات، ٢٠٠٣، حجير، ٢٠٠١، Porter، ١٩٩٣) وهو أن جهل المديرين الماليين والمدققين أنفسهم بمسؤوليات مدقق الحسابات هو أحد أسباب فجوة التوقعات وهو ما يسمى بفجوة الجهل أو فجوة المعقولية.

أما بخصوص المسؤوليات المتبقية المذكورة في الاستبانة، والبالغ عددها (١٦)، فنلاحظ من الجدول (٣) أن قيمة (sig) لها أكبر من (٠,٠٥) مما يعني قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، واعتبار أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المدققين ومتوسط إجابات المديرين الماليين فيما يتعلق بهذه المسؤوليات.

أما بخصوص اختبار جميع المسؤوليات الواردة في الاستبانة مرة واحدة، فقد تبين أن قيمة (sig) لها أكبر من (٠,٠٥)، مما يعني قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة بخصوص مسؤوليات مدقق الحسابات.

٢- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي الحسابات، ومتوسط إجابات المديرين الماليين فقط في أربعة من مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ) المذكورة في الاستبانة، حيث إن قيمة (sig) أقل من (٠,٠٥)، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بهذه المدلولات، وقبول الفرضية البديلة، وهذه المدلولات هي:

- القوائم المالية صحيحة ودقيقة.
- القوائم المالية خالية من جميع أنواع الغش والأخطاء.
- المركز المالي ونتائج الأعمال لن تتضرر في المستقبل.
- أجريت عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

نستنتج من ذلك أن هناك فهما مغلوطا لمدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ)، إذ يعتقد المديرون الماليون أن التقرير النظيف (غير المتحفظ) يشير إلى صحة القوائم المالية ودقتها وخلوها من جميع أنواع الغش والأخطاء، وضمانة بعدم تعرض المركز المالي، ونتائج الأعمال لأي ضرر في المستقبل، علما أن معايير التدقيق تشير إلى مفهوم التأكيد المعقول وليس المطلق وتركز على ما هو مادي من الأخطاء، وبالتالي لا يمكن لمدقق الحسابات تقديم تأكيد مطلق بأن القوائم المالية صحيحة ودقيقة وخالية من جميع أنواع الغش والأخطاء. وهذا أيضا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (ذنيبات، ٢٠٠٤) وهو وجود ما يسمى بفجوة الجهل.

أما بخصوص المدلولات المتبقية والمذكورة في الاستبانة والبالغ عددها (٩)، فنلاحظ

من الجدول (٤) أن قيمة (sig) لها أكبر من (٠,٠٥)، مما يعني قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة، واعتبار أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المدققين، ومتوسط إجابات المديرين الماليين فيما يتعلق بهذه المدلولات.

أما بخصوص اختبار جميع المدلولات الواردة في الاستبانة مرة واحدة، فقد تبين أن قيمة (sig) لها أقل من (٠,٠٥)، مما يعني رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة بخصوص مدلولات التقرير النظيف، واعتبار أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المدققين، ومتوسط إجابات المديرين الماليين فيما يتعلق بجميع هذه المدلولات.

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات مدققي الحسابات، ومتوسط إجابات المديرين الماليين على جميع فقرات القسم الأخير من الاستبانة والمتعلقة بالأنشطة التي قد تضعف من استقلالية المدقق في حال ممارسته لها، حيث إن قيمة (sig) لكل منها أكبر من (٠,٠٥)، وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية المتعلقة بكل واحد من هذه الأنشطة، ورفض الفرضية البديلة.

وكذلك عند اختبار جميع الأنشطة مرة واحدة، فقد تبين أن قيمة (sig) لها أكبر من (٠,٠٥)، مما يعني قبول الفرضية الصفرية، ورفض الفرضية البديلة بخصوص الأنشطة المؤثرة في استقلالية المدقق.

نستنتج أن هناك إجماعاً من قبل المدققين والمديرين الماليين حول الأنشطة التي إذا مارسها مدقق الحسابات ستؤدي إلى الإضرار باستقلاليته، ومع ذلك يبدو أن هناك موافقة بسيطة من قبل المدققين على بعض الأنشطة بوصفها من الأنشطة التي قد تضر باستقلالية مدقق الحسابات وهي:

- تصميم وتنفيذ أنظمة المعلومات المالية لمنشأة العميل.
- تقديم خدمات تقييم المشاريع لدى منشأة العميل.
- العمل وسيطاً مالياً أو مستشاراً استثمارياً لدى منشأة العميل.
- تقديم خدمات ضريبية لمنشأة العميل.
- تقديم خدمات قانونية لمنشأة العميل.

الخلاصة والتوصيات

بناء على الاستنتاجات السابقة يمكننا القول أن هناك فجوة محدودة بين توقعات كل من المدققين والمديرين الماليين تتعلق بالتصورات الخاطئة للمديرين الماليين حول بعض مسؤوليات وواجبات مدققي الحسابات، وكذلك حول بعض مدلولات التقرير النظيف (غير المتحفظ) مما يشير إلى وجود نوع من الجهل بطبيعة المدقق ودوره وأهداف عملية التدقيق، وهو ما يشير إلى وجود ما يسمى بفجوة الجهل متمثلة بتوقعات معقولة، وأخرى غير معقولة، وهذا يؤيد وجود ما يسمى بفجوة المعقولية. وفي الوقت نفسه نرى أن هناك توافقاً إلى حد كبير في تصورات الجانبين حول معظم الأنشطة التي من شأنها إضعاف استقلالية مدقق الحسابات بالرغم من وجود بعض التصورات الخاطئة للمدققين حيث يعتقد بعضهم أن تقديم الخدمات الإدارية والقانونية والضريبية والاستشارية لمنشأة العميل قد لا يضر باستقلاليتهم.

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم التوصيات الآتية:

١- ضرورة أن تتحمل جمعية مدققي الحسابات مسؤولية تثقيف المجتمع بطبيعة مهنة التدقيق وأهدافها، وتوضيح دور المدققين ونطاق مسؤولياتهم وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات للأطراف المعنية بمهنة التدقيق كافة.

٢- متابعة تطبيق الأنظمة والمعايير المهنية من قبل جمعية مدققي الحسابات، وفرض العقوبات على المخالفين، بغرض الوصول بالمهنة إلى الواقع العملي ذي الجودة العالية.

٣- ضرورة التأكيد على مفهوم استقلالية المدقق، لما له من أثر كبير على جدوى عملية التدقيق، واحترام المهنة والمهنيين وتقدمهما، وهذا يقع على عاتق جمعية المدققين، وأساتذة المحاسبة والتدقيق في الجامعات.

٤- توسيع نطاق الدراسة لتشمل فئات أخرى كالمستثمرين، والمحللين الماليين، والأكاديميين، وغيرهم من فئات المجتمع المعنية بمهنة التدقيق.

المراجع

المراجع العربية

- حجير، إسماعيل مصباح، ٢٠٠١، فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان.
- ذنيبات، علي، ٢٠٠٤، الدلالات التفسيرية لفقرة الرأي في التقرير النظيف لمدقق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر مديري الشركات ومدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، مج ٣١، ع ٢.
- ذنيبات، علي، ٢٠٠٣، بنية فجوة التوقعات وأسبابها: دليل من الأردن، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، مج ٣٠، ع ١.
- العنقري، حسام، وفهده السديري، ٢٠٠٤، رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مج ١٨، ع ٢.

المراجع الأجنبية

- *Best, P.J., Buckby, S, and Tan, C., 2001, Evidence of the audit expectation gap in Singapore, Managerial Auditing Journal, 16, 134-144.*
- *Epstein, M. I. and Geiger, M. A., 1994, Investors views of auditor assurance: recent evidence of the expectation gap, Journal of Accountancy, January, pp. 60-64.*
- *Guy, D. M. and Sullivan, J. D., 1988, The expectation gap and auditing standards, Journal of Accountancy, April, pp. 36-46.*
- *Hatherly, D. and P.C.B. Skuse., 1991, Audit reports, Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing Ltd, London, 115-130.*
- *Humphrey, C., P. Moizer. And S. Turley, 1993, The Audit Expectation Gap in Britain, An Empirical Investigation. Accounting and Business Research. Vol. 23, No. 91A, PP. 395-411.*
- *Giacomino, Don E. 1994, Expanding the auditors' role to narrow the expectations gap, Business Forum.*
- *Liggio, C.D., 1974, The expectation gap: The accountant's Waterloo, Journal of contemporary Business, 3, 27-44.*
- *Lin Z. Jun and Feng Chen, 2004, An Empirical Study of Audit Expectation Gap in The People's Republic of China, International Journal of Auditing, April, pp. 93-115.*
- *McGee, A. 1991, The True and Fair View Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting, Modern Law Review, Vol. 54 No. 6.*
- *Teo, Eu, Jin and Cobbin, Phillip E, 2005, A revisitation of the audit expectations gap: judicial and practitioner views on the role of the auditor in late-Victorian England, Accounting History, PP. 52-73.*
- *Porter, B. A., 1993: An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93. pp. 49-68.*
- *Sidani, Yusuf Munir, 2007, The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon, Managerial Auditing Journal, Vol. 22, Issue 3, PP. 288-302.*
- *Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H., Cooper, C. 1992, Eliminating the Expectations Gap, Certified Research Report 28, The Chartered Association of Certified Accountants, London.*